

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 553/2021-T

Tema: IRS. Mais-Valias imobiliárias. Encargos e despesas a acrescer ao valor de aquisição – art.º 51.º, al. a) do CIRS. Obras de Construção. Ónus da Prova.

SUMÁRIO:

1) Nos termos do art.º 51.º, al. a) do CIRS, e para efeitos de apuramento do ganho de mais-valias na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, ao valor de aquisição acrescem, entre o mais, encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação. 2) Não tendo o contribuinte apresentado Declaração de rendimentos e tendo sido efectuada Liquidação oficiosamente, recai, desde logo, sobre o mesmo o ónus da prova dos encargos e despesas em que vem depois alegar ter incorrido e deverem ser considerados a acrescer ao valor de aquisição *cf.* art.º 51.º, al. a). 3) A falta de prova de tais encargos e despesas opera contra o contribuinte por aplicação das regras da distribuição do ónus da prova e *cf.* também art.º 74.º da LGT. 4) Não cabem na norma do art.º 51.º, al. a) do CIRS as despesas com as obras de construção do Imóvel cuja alienação onerosa gerou os ganhos de mais-valias.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., doravante designado por “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, contribuinte fiscal português n.º..., residente em França, em ..., veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011,

de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2015.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também “AT” ou “Requerida”).

À Liquidação em crise (doravante também “a Liquidação”), com o n.º 2019..., e data de 02.08.2019, corresponde um valor a pagar de € 11.426,16 (*cf.* Demonstração de Liquidação junta pelo SP).

A Liquidação foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base em Declaração Oficiosa que elaborou na sequência de procedimento de divergências originado pela falta de entrega, pelo Requerente, da Declaração Modelo 3.

O Requerente não se conforma com a liquidação de IRS assim efectuada, e que aqui coloca em crise, por discordar do montante a liquidar, mais concretamente por discordar do cálculo usado para aferir o valor das Mais-Valias (*rectius*, o valor do ganho de mais-valias¹). Razão pela qual, a seu tempo, interpôs Reclamação Graciosa (RG) - que foi indeferida. E, após, Recurso Hierárquico (RH) - igualmente indeferido. Decisões de indeferimento com que também não se conforma.

Nos referidos procedimentos administrativos solicitou, refere, que fossem considerados os valores que suportou na construção do imóvel - prédio urbano de que era titular, e cuja transmissão onerosa, ocorrida em 2015, está na origem do ganho e, assim, da Liquidação.²

Em sede de RG, refere, juntou as facturas relativas a materiais e a mão-de-obra afectos à construção, e emolumento registral. Mais exerceu o seu direito de audição prévia “juntando

¹ Nota deste Tribunal.

² Cfr. artigos 9.º e 13.º do PPA.

como prova duas declarações emitidas pelas empresas de construção e fornecimento de materiais (...)", e requerendo produção de prova testemunhal.

Inconformado com o indeferimento da RG de que foi depois notificado, interpôs RH. Após, foi notificado igualmente de indeferimento do RH.

Ora, expõe, nos termos do art.º 51.º, al. a), do CIRS, nas situações de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis acrescem ao valor de aquisição os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias efectivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação.

Assentando o cálculo da mais-valia tributável na diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, refere, o acréscimo ao valor de aquisição dos encargos e das despesas suportadas, pelo sujeito passivo, para obter o rendimento, tem por efeito uma redução do valor da mais-valia sujeita a IRS.

Segundo defende, com a documentação junta provou os ditos custos e, bem assim, "que os mesmos foram efectivamente incorridos em obras de valorização executadas no imóvel alienado".³

O art.º 51.º do CIRS exige apenas que aqueles encargos e despesas sejam devidamente comprovados, não indicando a forma e os documentos necessários para tal. Deve, pois, ser aceite a produção de toda e qualquer prova admissível em Direito, expõe.

Refere que: (i) a Requerida não questiona se o imóvel alienado foi alvo de obras de construção "pois não restam dúvidas que um prédio rústico deu origem a um prédio urbano", e (ii) a Requerida reconhece que não existem outros prédios urbanos inscritos a favor do SP, "nem tão pouco construídos na data de emissão das facturas já apresentadas com a reclamação". Daqui resultando, defende, "que os materiais e a mão-de-obra inscritas nas facturas apresentadas pelo ora requerente correspondem a trabalhos e materiais efetivamente

³ Cfr. artigo 28.º do PPA

utilizados na obra de construção da moradia alienada.”⁴ Nota, ainda, que esta posição por si defendida resulta reforçada com as declarações escritas “emitidas pelas respetivas entidades fornecedoras dos bens e serviços.”

Mais refere que “o facto de as faturas não identificarem o prédio onde os materiais estavam a ser utilizados e os serviços prestados, é responsabilidade única das entidades emissoras das facturas.”

Faz ainda notar, entre o mais, quanto às facturas de materiais emitidas com morada francesa, dever-se esse facto a ser essa a morada de residência do adquirente à data.

Nota ainda que a Requerida “não logrou demonstrar a inverdade material das facturas” e ignorou outros elementos de prova que as complementavam. A saber, prova testemunhal que requereu nos seus articulados, sem sucesso, fosse produzida. Tendo assim o órgão instrutor, expõe, violado o princípio do inquisitório e o da verdade material.

Pede, a final, (i) seja declarada a nulidade da Liquidação no montante de € 11.426,16, que inclui juros compensatórios no valor de € 1.276,86, e substituída por outra que considere para o efeito de cálculo de mais-valias as despesas que, em seu entender, resultaram devidamente comprovadas, e (ii) a extinção de processo executivo, que identifica numericamente, por nulidade do título executivo.

Acrescentou pedido de diligência probatória no sentido de serem “avocados a este processo a reclamação, audiência prévia e recurso hierárquico que se encontram na AT, para aproveitamento da prova documental junta aos mesmos”, articulados que foram juntos pela Requerida no PA.

As posições das Partes são divergentes, no essencial, quanto ao que resulta ou não provado nos autos para efeitos de preenchimento da previsão normativa constante da al. a) do art.º 51.º

⁴ Cfr. artigos 32.º - 34.º do PPA

do CIRS. E, assim, para o operar da respectiva estatuição. A saber, para serem de considerar a acrescer ao *valor de aquisição* - para efeitos de apuramento do ganho de mais-valias sujeito a IRS - os encargos e as despesas que o Requerente refere.

Mais concretamente, entende o Requerente, ao contrário da Requerida, que foi carreada nos autos prova suficiente dos encargos e das despesas nos quais alega ter incorrido e que, assim, os mesmos devem acrescer ao *valor de aquisição* que foi considerado na Liquidação.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 06.09.2021 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 28.10.2021 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 17.11.2021.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”), e pela consequente manutenção da Liquidação em crise na Ordem Jurídica.

A Requerida entende, em síntese, que a Liquidação não padece de qualquer vício.

Após referir os factos que considera relevantes aos autos, e constantes da documentação do PA que junta, passa a defender-se, primeiro, por excepção. Apela ao disposto no art.º 2.º, n.º 1 do RJAT – e, bem assim, à conexas Portaria de Vinculação⁵ e ao art.º 4.º, n.º 1 do mesmo RJAT - para concluir que a jurisdição Arbitral não é competente para conhecer da pretensão do Requerente relativa a decisões proferidas em sede de processo de execução fiscal. Devendo assim - no que ao pedido de extinção do processo de execução respeita - determinar-se a absolvição da instância, expõe.

Defendendo-se, depois, por impugnação, começa por expôr que o encargo a que o Requerente se reporta ao referir-se a emolumento de registo predial não vem reflectido em qualquer elemento documental junto aos autos. Assim não podendo considerar-se tal despesa.

Reporta-se depois às facturas cujas cópias foram juntas pelo Requerente, separando-as por três grupos (*cf.* respectiva emissão, por três diferentes sociedades).

Em suma, num primeiro grupo identificado refere não poderem as mesmas servir de meio de prova para o efeito pretendido pelo Requerente, desde logo por não acompanhadas de recibo ou qualquer indicação de meio de pagamento. Só o recibo comprovando o efectivo pagamento. Mais referindo que uma declaração junta pelo Requerente ao PPA em que alguém declara ser gerente da sociedade B..., Lda. e ter fornecido ao Requerente “os materiais constantes das facturas a seguir relacionadas”, da qual nada consta também quanto ao recebimento das respectivas quantias, não é susceptível de substituir um ou mais recibos.

No que, por sua vez, a um segundo grupo de facturas respeita, entre o mais refere que a designação dos serviços é genérica – “serviços prestados” ou “efectuados”. Não tendo assim os serviços sido identificados, as facturas não permitem suportar o efeito pretendido pelo Requerente. Mais tendo este junto, em sede de direito de audição no procedimento de RG, cópia de Orçamento da empresa emitente das facturas em questão, o montante total aí orçamentado é de € 75.244,00, enquanto que o valor total das respectivas facturas juntas é de

⁵ Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03

€ 26.366,16. E não se encontrando discriminados os serviços nos referidos documentos não é possível o confronto com os serviços orçamentados. Ao que acresce, ainda refere, que somado o valor total constante do Orçamento em questão, com os valores totais das facturas emitidas pelas demais empresas, e juntas aos autos, se apura um montante que é muito superior àquele que o Requerente vem afirmar ter despendido. Pelo que igualmente esse Orçamento não permite alicerçar a pretensão do Requerente.

Por fim, num terceiro grupo de facturas identificado, acompanhadas de recibos, refere, da mesma maneira a designação dos serviços é genérica. E, mais, constata-se incongruências entre os vários recibos (como melhor refere). Que não permitem os mesmos sejam aceites como meio de prova do pagamento das quantias deles constantes. Mais refere, a declaração junta ao PPA em que alguém declara ter sido gerente das sociedades emitentes das FCs em questão e haver sido contratado pelo Requerente para construir uma casa de habitação (com localização desta e artigo matricial), e em que mais uma vez não se especificam os serviços, também não permite colocar em causa o não terem as despesas indicadas nessas FCs sido consideradas.

Refere, ainda, também não assistir razão ao Requerente quando acusa a Requerida de se haver recusado a realizar diligências complementares de prova em sede de procedimento administrativo de RG. A Requerida fundamentou, com base na lei, o motivo pelo qual não recolheu a prova testemunhal solicitada (como melhor desenvolve).

Conclui no sentido de o Requerente não ter junto prova que permita sustentar os factos que invoca, apelando também ao art.º 74.º da LGT. Mais, não tendo sido junta prova documental apta ao efeito pretendido pelo Requerente, como legalmente exigido, não deverá a prova testemunhal (pelo mesmo solicitada produzir) substituir a prova documental.

*

Por despacho de 22.12.2021 o Tribunal notificou o Requerente para vir aos autos informar

quanto à manutenção ou não de interesse na produção de prova testemunhal que solicitara, e o mais necessário em caso afirmativo, e, ainda, para se pronunciar, querendo, sobre a exceção invocada pela Requerida na sua Resposta.

Por requerimento de 17.01.2022 o Requerente veio comunicar manter o interesse na produção de prova testemunhal e informar os factos do PPA relativamente aos quais a pretende. No mais, veio expor não assistir razão à Requerida quando invoca exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral quanto à pretensão do Requerente de extinção do processo executivo.

Por despacho de 21.01.2022 decidiu o Tribunal notificar as Partes para a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, e remeter o conhecimento da invocada exceção para Decisão Final. A reunião teve lugar a 22.02.2022, ficando as Partes então notificadas para apresentar alegações escritas facultativas, em prazo sucessivo, e o Requerente para juntar aos autos, no seu prazo para alegações, códigos de acesso às Certidões Permanentes pertinentes.

O Requerente veio apresentar alegações, e juntou, a final, os códigos de acesso às Certidões do Registo Comercial das sociedades “C... Lda.” e “D..., Lda.”

Reitera o já alegado no PPA. Em sede de matéria de facto refere, entre o mais, (i) o imóvel ter à data da alienação o VPT de € 66.750,00 e, (ii) da inquirição da testemunha, em seu entender, ter resultado consolidada a posição que defende no sentido de que estão demonstrados os factos que alegou. Da conjugação da prova documental com a prova testemunhal, afirma, resulta a obrigatoriedade para a Requerida de considerar todas as despesas, que ele Requerente invocou, no cálculo das Mais-Valias. A acrescer ao valor de aquisição do imóvel.

Remata assim: “Em conclusão, os referenciados custos mostram-se devidamente comprovados, como também se provou que os mesmos foram efetivamente incorridos nas obras de construção do imóvel alienado.”

Decorrido o prazo, a Requerida não apresentou alegações ou exerceu prazo de vistas.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Processo não enferma de nulidades.

O PPA é tempestivo, apresentado que foi dentro do prazo legal de 90 dias – *cf.* últimas duas al.s dos factos provados, *infra*, e art.º 10.º, n.º 1, al. a), primeira parte, do RJAT (*v.* art.º 102.º, n.º 1, al. e) do CPPT).

Por despachos de 5 de Maio e de 15 de Julho de 2022 o Tribunal determinou a prorrogação do prazo para prolação da Decisão Arbitral, por motivos justificados, nos termos do art.º 21.º, n.º 2 do RJAT.

Foi invocada matéria de excepção, de que se conhecerá já em seguida.

Saneamento. Da excepção de incompetência material

Invoca a Requerida em sua defesa, por excepção, como *supra* já afluado, não ter o Tribunal Arbitral competência para o conhecimento de decisões proferidas em processo de execução fiscal. Assim, a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, neste particular.

E, desde já se adiante, assiste-lhe razão.

Como resulta das disposições conjugadas dos normativos pertinentes do RJAT e da Portaria de Vinculação⁶, a competência material dos Tribunais Arbitrais não abrange matéria de processo de execução fiscal. A referida competência material não compreende senão - na

⁶ *V.* nota de rodapé anterior.

terminologia do legislador no art.º 2.º, n.º 1 do RJAT, aqui aplicável - a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade dos actos elencados nas al.s a) e b) do mesmo artigo 2.º, n.º 1.⁷ Com a *delimitação negativa*, por sua vez, operada pela Portaria de Vinculação – *cf.* art.º 2.º da Portaria.

Ora, nada sendo elencado naquele primeiro artigo (2.º, n.º 1 do RJAT) em matéria de actos em sede de processo de execução fiscal, forçoso é concluir – como nem dúvidas se colocaram no tempo, ou colocam – não terem os Tribunais Arbitrais competência material para apreciar e decidir de um Pedido de extinção de processo executivo. Como expressamente o Requerente peticionou, a final, no seu PPA.⁸

Sem prejuízo, como bem se compreende, dos deveres que para a Requerida decorrem - *cf.*, entre o mais, art.º 24.º, n.º 1 do RJAT – da Decisão Arbitral de que não caiba recurso ou impugnação.

Sempre se refira, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, a competência do Tribunal em razão da matéria, que é de conhecimento oficioso e constitui matéria de Ordem Pública - *v.* art.s 16.º do CPPT, 13.º do CPTA, e 96.º, al. a), 97.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. a), todos do CPC⁹ -, a verificar-se, obsta ao conhecimento do mérito e determina a absolvição da instância.

No nosso caso, há que concluir, pois, pela falta de competência material do Tribunal no que à referida parte delimitada do Pedido respeita.

Não subsistindo qualquer outra matéria de excepção que obste ao conhecimento do mérito da causa, no respeito pelo que antecede.

⁷ E sem prejuízo da competência que é assente para conhecimento dos conexos actos de segundo e terceiro grau.

⁸ *Cfr.* a final no PPA: “IV- Do Pedido / Nestes termos e nos melhores de direito (...) requer-se: / a) (...) / b) A extinção do processo executivo n.º (...), pela nulidade do respetivo título executivo que lhe serviu de base; (...)”

⁹ Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para os mesmos, ou para quaisquer outros com vocação aplicativa, se remeter na presente Decisão).

Cumpra assim - no mais - apreciar e decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) O Requerente transmitiu onerosamente, no ano de 2015, o prédio urbano (doravante também “o Imóvel”) de que era proprietário sito em ..., ...-... ..., freguesia de ..., concelho de Cinfães, distrito de Viseu, inscrito na respectiva Matriz Predial Urbana sob o Artigo ..., destinado a habitação;
- b) O Imóvel (v. al. anterior) foi transmitido pelo Requerente, por Escritura Pública de 25 de Novembro de 2015, pelo preço de € 105.000,00; (*Cfr.* PA)
- c) O Imóvel teve origem no anterior terreno para construção inscrito na respectiva Matriz Predial sob o Artigo ..., que por sua vez teve origem no prédio rústico adquirido pelo Requerente por doação em 28 de Janeiro de 2011 e inscrito sob o Artigo ... na respectiva Matriz Predial Rústica; (*cfr.* PA_RG)
- d) Aquando da eliminação do Artigo ... (terreno para construção) e concomitante inscrição do edifício - o prédio urbano (o Imóvel) - na Matriz, sob o Artigo ..., com a apresentação do Modelo 1 do IMI a 23 de Setembro de 2015, o mesmo foi objecto de avaliação e assim inscrito na Matriz Predial Urbana com o VPT¹⁰ de € 66.750,00; (*cfr.* PA_RG)
- e) O Requerente providenciou pela construção do Imóvel no terreno para construção (v. al. anterior) e incorreu em despesas com a dita construção;
- f) A construção do Imóvel, desde iniciada, em Julho de 2011, e até estar concluída, decorreu por cerca de 2,5 anos/3 anos, e os materiais eram encomendados e eram depois entregues no local da obra; (*cfr.* depoimento da testemunha)

¹⁰ Valor Patrimonial Tributário

g) Para comprovar as despesas em que alega ter incorrido com a construção do Imóvel e para assim fundamentar o acréscimo, por que pugna, do montante de € 84.084,05 ao *valor de aquisição* constante da Liquidação, o Requerente juntou cópias das facturas (que se dão por integralmente reproduzidas¹¹), emitidas em seu nome, nas quais se identificam, com relevo para os autos, os elementos que seguem:¹²

I. FCs da B..., LDA.

- FC 0289, de 29.04.2011 – Transporte: V/ Viatura - € 2.065,13
- FC 1274, de 30.06.2012 – Transporte: V/ Viatura - € 4.863,00
- FC 1530, de 28.09.2012 – Transporte: V/ Viatura - € 1.557,46
- FC 1942, de 25.02.2013 – Transporte: N/ Viatura - € 88,30
- FC 2139, de 30.04.2013 – Transporte: V/ Viatura - € 520,00

As FCs contêm nif do adquirente (o Requerente).

Não constam recibos (Rbs).

Nas duas primeiras facturas (FCs) a morada do adquirente é a do Requerente em França. Com aposição de acrescento, a manuscrito (sendo que estas FCs nada mais contêm a manuscrito) de morada em Cinfães.

Da respectiva descrição em todas as FCs constam diversos materiais de construção. Na descrição, e na referência, dos materiais na FC 1274 constam em todos eles menções referentes a Vilamoura (assim: “Telha Vilamoura”, Telhão Vilamoura”, Telhão Início Vilamoura”, “Remate Vilamoura”, “Telhão 3 HM Vilamoura”, “Telhão ... Vilamoura”).

Na descrição e referências nas demais FCs nada consta relativamente ao destino dos materiais (localização ou qualquer outra indicação);

¹¹ E que já antes o Requerente havia junto, em sede de procedimento de RG.

¹² Os realçados (negrito/sublinhados) são intencionais, para maior facilidade de expressão quando mais à frente tratarmos o ponto na fundamentação da matéria de facto. Quaisquer negritos ou sublinhados ao longo da Decisão, como estes, serão nossos – salvo se indicado em contrário.

II. FCs da D..., LDA.

- FC 134 – 25.05.2012 - € 5.634,00
----- Rb **53** (25.05.2012)
- FC 135 – 25.05.2012 - € 12.000,00
----- Rb **51** (01.08.2012)
- FC 136 – 25.06.2012 - € 13.000,00
----- Rb 52 (sem data)
- FC 137 – 26.11.2012 - € 5.000,00
----- Rb 54 (26.11.2012)
- FC 138 – 25.12.2013 - € 7.000,00
----- Rb 55 (sem data)
- FC 140 – 06.03.2013 - € 6.000,00
----- Rb 58 (06.03.2013)

Nenhuma das FCs e dos Rbs contém nif do adquirente.

Nenhuma das FCs e dos Rbs contém identificação do Artigo Matricial ou qualquer outra informação identificadora do prédio; ainda que no local próprio para identificação do adquirente conste “... ..Cinfães”.

A descrição constante das FCs (e dos Rbs) é: “serviços”, ou “serviços prestados”, ou “serviços efectuados”.

A que acresce “na/em vossa habitação”.

As FCs são preenchidas manualmente, em *Livros* numerados impressos por Gráfica.

III. FCs da C..., LDA.

- FC 119 - **28.07.2011** - € 12.000,00
- FC 120 - 18.08.2011 - € 3.366,16
- FC 121 - 22.08.2011 - € 5.000,00
- FC 122 - 22.08.2011 - € 5.000,00
- FC 123 - **22.08.2011** - € 1.000,00

Nenhuma das FCs contém nif do adquirente.

Nenhuma das FCs contém identificação do Artigo Matricial ou qualquer outra informação identificadora do prédio; ainda que no local próprio para identificação do adquirente conste “... Cinfães”.

A descrição constante das FCs é de “serviços prestados”.

A que acresce “em vossa habitação”.

As FCs são preenchidas manualmente, em *Livros* numerados impressos por Gráfica.

De cada cópia de FC consta outra cópia na qual foi aposto carimbo: “RECIBO”.

h) O último ano de prestação de contas pela sociedade A D..., LDA. foi 2009, e a mesma deu entrada a apresentação de registo de dissolução a 30.09.2009, com prazo para liquidação de dois anos; (*cf.* Certidão Permanente, cujo código de acesso foi junto pelo SP a pedido do Tribunal)

i) O último ano de prestação de contas pela sociedade C..., LDA. foi 2009, e a 24.02.2022 foi lavrado no respectivo registo comercial averbamento oficioso de pendência de dissolução administrativa; (*cf.* Certidão Permanente, cujo código de acesso foi junto pelo SP a pedido do Tribunal)

j) Quando emitida facturação de serviços de construção do Imóvel a mesma tinha lugar por

fases da obra; (*cf.* depoimento da testemunha)

k) Para comprovar as alegadas despesas com a construção do Imóvel e para assim fundamentar o acréscimo, por que pugna, ao valor de aquisição, o Requerente juntou aos autos duas declarações¹³, como segue (qualquer um destes documentos vem intitulado de “Declaração”, é inteiramente dactilografado, constando depois, a final, assim: “*O Declarante: [espaço com linha]*” e assinatura à mão aí aposta):

(A) uma assinada por E...- a pedido do Requerente (*cf.* depoimento do próprio, a testemunha ouvida) - e datada de 24.08.2020, onde se lê que o mesmo declara (i) que foi gerente das sociedades C... Lda. e D..., Lda., (ii) que as mesmas actuavam na área da construção civil e obras públicas e se encontram encerradas, (iii) que “no âmbito dessa sua actividade foi contratado” pelo SP “para construir uma casa de habitação no lugar das ... (...) artigo urbano inscrito na matriz sob o n.º...”, (iv) e que “pelos serviços prestados foram emitidas as seguintes facturas: (...)”;

(B) outra datada de 07.09.2020, em que consta como declarante F..., onde se lê que o mesmo declara (i) ser sócio gerente da sociedade B... Lda. e que “no âmbito da actividade da indicada sociedade – comércio de materiais de construção – forneceu ao Senhor A... (...) os materiais constantes das facturas a seguir relacionadas, cuja entrega foi efectuada no Lugar das ..., freguesia de ..., concelho de Cinfães, para construção de uma moradia.”; (*cf.* doc.s 4 e 5 juntos pelo SP)

l) Do Orçamento (junto pelo SP com a RG e que se dá por reproduzido), em cujo cabeçalho se lê “Orçamentos de C..., Lda.” e “19 de Maio de 2011”, e no espaço destinado a “Cliente” se lê “A...”, constam diversos valores discriminados por serviços e, no final, “Total da Empreitada - € 75.244,00”; (*cf.* PA_RG)

m) O Requerente reside em França, em ..., e assim sucedia já ao tempo da construção do Imóvel;

¹³ E já assim em sede de procedimento Administrativo.

- n) O Requerente não apresentou a Declaração Modelo 3 de IRS, assim não tendo declarado qualquer rendimento originado na transmissão do Imóvel;
- o) Em Março de 2017 foi detectada pela Requerida uma divergência com origem na falta de apresentação da Declaração Mod. 3, tendo depois sido pela mesma elaborada, com referência ao Requerente e ao ano de 2015, Declaração Oficiosa Mod. 3 de IRS, com Anexo G;
- p) Da Declaração Oficiosa (v. al. anterior) consta, no Anexo G, Quadro 4, assim:

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]									
	Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor		
4001	A	2015	11	105.000,00	2011	9	66.750,00		
SOMA				105.000,00				66.750,00	0,00
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS								Quota-parte %	
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção					
4001	...	U	...				100,00		
4002									
4003									
4004									
4005									
4006									
4007									

- q) Com origem na Declaração Oficiosa/DC¹⁴ foi emitida a liquidação (“a Liquidação”) n.º 2019..., de 02.08.2019, e Nota de Cobrança n.º 2019..., com um valor a pagar de € 11.426,16 - no qual se incluem juros compensatórios no montante de € 1.276,86;
- r) O Requerente foi notificado da Demonstração de liquidação de IRS, doc. n.º 2019..., com data limite de pagamento de 11.09.2019, e da qual constam um rendimento global no valor de

¹⁴ Documento de Correção

€ 36.247,50, imposto no valor de € 10.149,30 e juros compensatórios de € 1.276,86;

s) A Liquidação não foi paga, e em 18.09.2019 foi instaurado processo de execução;

t) Da Liquidação (*v. supra*) apresentou o Requerente Reclamação Graciosa (“RG”), que tramitou sob o n.º ...2020..., no âmbito da qual solicitou a consideração de encargos e despesas no montante total de € 84.094,05 a acrescer ao valor de aquisição que foi considerado na Liquidação, e juntou cópias de facturas (as mesmas juntas aos presentes autos);

u) Notificado do projecto de indeferimento da RG e para o exercício do direito de audição o Requerente exerceu-o;

v) Do projecto de indeferimento da RG consta, entre o mais, tudo se dando por integralmente reproduzido, assim:

“(...). Face ao que vem informado e demais elementos que integram os autos sou de parecer que a presente reclamação graciosa, visando a liquidação oficiosa de IRS do ano de 2015, com o n.º 2019 ... no valor de € 11.426,16, concretamente o valor de aquisição e as despesas e encargos alegadamente suportadas com o imóvel alienado e gerador de mais valias, ao abrigo do art.º 51.º do CIRS, é de indeferir. Da análise aos elementos apresentados nesta sede, alegadamente referentes a despesas e encargos alegadamente suportadas com o imóvel alienado e gerador de mais valias, e tal como vem informado, verifica-se que os mesmos não estão em conformidade com o estatuído no do art.º 51.º do CIRS. (...)”. / “(...) as faturas juntas pelo reclamante não se encontram preenchidas nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 36º do CIVA (...)”. / “Os encargos com obras para melhoramento no imóvel só poderão ser aceites caso o sujeito passivo disponha dos elementos que permitam identificar os serviços que foram efetuados e material adquirido para o efeito, nomeadamente orçamentos e faturas (e respetivos recibos) discriminadas dos serviços prestados, que permitam aferir da existência de conexão com o imóvel alienado. (...)”.

w) No articulado de direito de audiência do Requerente lê-se, entre o mais, tudo se dando por integralmente reproduzido, assim: “(...) É por isso legítimo presumir-se que os materiais e a mão-de-obra inscritas nas facturas já apresentadas correspondem a trabalhos e materiais efetivamente utilizados na obra de construção da casa alienada. / Presunção que decorre também da alteração da natureza do prédio de rústica para urbana (...).”; arrolou duas testemunhas, juntou um Orçamento, uma declaração de gerente e protestou juntar outra (as mesmas duas declarações juntas aos presentes autos);

x) Por Ofício da Requerida de 22.09.2020 o Requerente foi notificado do Despacho de indeferimento da RG da mesma data;

y) Da decisão de indeferimento da RG consta, entre o mais e tudo se dando por reproduzido:

“Concordo, pelo que de acordo com a informação prestada infra, com o parecer que antecede, e com os demais elementos integrantes dos autos, designadamente os analisados no âmbito do exercício do direito de audiência prévia a que alude o artigo 60.º da LGT, indefiro o pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos nas informações prestadas. / (...) que o projeto de decisão no sentido do indeferimento do pedido, se convolve em definitivo, em virtude de o requerente no exercício do direito de audiência prévia (...), não ter apresentado elementos/argumentos que permitam alterar o sentido da decisão proposta; sublinhando-se ainda que atenta a natureza do presente procedimento, os meios probatórios estão limitados à forma documental, razão pela qual não se atende ao pedido de produção de prova testemunhal. Nestes termos, sou de parecer que deve ser negado provimento ao pedido.” / “(...) As faturas emitidas por B..., Lda referentes a materiais de construção, reitera-se que as mesmas não fazem referência ao imóvel ora em causa nos autos nem são acompanhadas dos respetivos recibos, acrescendo que nas faturas sob os números 1A/1274 e 1A/289, a morada inserta nas mesmas é localizada em França. / Quanto às faturas emitidas por D..., Lda, referentes a prestação de trabalhos de construção civil, reitera-se que as mesmas não fazem

referência ao imóvel ora em causa nos autos. / Junta ainda orçamento, emitido por C..., Lda, para trabalhos de construção civil, no entanto o mesmo não faz referência ao imóvel por artigo urbano, não permitindo assim aferir uma conexão com o imóvel alienado. (...)/ Considerando que estamos em sede de procedimento de reclamação graciosa, determina o artº. 69.º do CPPT a limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material, razão pela qual não será de atender a este pedido.”

z) Notificado da decisão de Indeferimento da RG o Requerente interpôs Recurso Hierárquico (RH) da mesma, no qual (que se dá por integralmente reproduzido) reitera o já defendido na RG manifestando-se contra o ali decidido e o não terem sido ouvidas as testemunhas que arrolara;

aa) Pelo Ofício ... da Requerida, com data de 07.06.2021, o Requerente foi notificado, a 11.06.2021, do Despacho de indeferimento do RH de 04.06.2021 (decisão que se dá por integralmente reproduzida), aí se lendo, entre o mais:

“Concordo, pelo que, nos termos e com os fundamentos expostos, indefiro o pedido. (...)/ (...) 10 - (...) contribuinte que se limitou a reiterar os fundamentos já vertidos em sede de reclamação graciosa. (...) / 19 – Ora, sendo esse o entendimento da Autoridade Tributária e tendo sido a reclamação graciosa decidida nesse mesmo sentido, nada se poderá apontar à atuação da entidade decisora. (...) / 23 – Pelo exposto, e mantendo-se válidos os fundamentos em que se baseava o indeferimento da reclamação graciosa, propomos que seja negado provimento ao recurso hierárquico. (...)”

bb) A 02.09.2021 o Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou a correspondência das facturas emitidas por qualquer das três sociedades *supra*, cujas cópias foram juntas aos autos, com os materiais e/ou os serviços utilizados na construção do Imóvel, e assim também não se provou que os valores constantes das mesmas traduzam a realidade dos materiais e serviços de construção do Imóvel.

Não se provou qualquer despesa de emolumento registral.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos pelo SP e no Processo Administrativo (PA) - documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados, e prova testemunhal, tudo criticamente apreciado.

No que à prova testemunhal se refere, foi ouvido E..., apresentado pelo Requerente, trolha de profissão e que declarou ter sido contratado pelo Requerente, que já conhecia, então, há algum tempo, e ter assim prestado os serviços de construção do Imóvel ao mesmo. A testemunha aparentou depôr com verdade às questões que lhe foram colocadas, quanto aos factos de que tinha conhecimento directo e de que estava recordado. Por diversas vezes, ao responder, fez referência, ainda assim, a que a situação se tinha passado havia já muito tempo, “isso já vai há muito”, “há uns anozitos”, “como isso já vai há uns anos”, “já vai uns anitos”, no sentido de poder já não estar bem recordado. No seu depoimento, e com mais relevância no processo de apreciação da prova e formação da convicção do Tribunal acerca da mesma, referiu/respondeu/esclareceu: (i) que quando iniciou a obra só lá existia o terreno para construção; (ii) encomendava o material – sobretudo à B... Lda. – e essa empresa é que trazia o material à obra; (iii) quanto à descrição “serviços” ou “serviços prestados” nas facturas ser ou não normal respondeu que “sim... serviços, talvez fosse, como eram uns valores pequenos talvez tenha sido serviços prestados de mão-de-obra, alguns arranjos exteriores, agora não estou a recordar-me bem do que é isso”; (iv) que quanto à forma como facturava, “íamos emitindo consoante íamos progredindo nas obras, fazendo algumas fases passava-se uma

facturazinha”; “quando se chegava àquelas fases de lage a lage, ia-se facturando assim”; (v) que quanto à declaração por si assinada e junta aos autos (que lhe foi exibida), que confirmou ao Tribunal lembrar-se de assinar e isso se ter passado bem mais recentemente, “na altura foi o Sr. A... que me trouxe isso”, “foi o Sr. A... que esteve cá um dia passou lá e pediu-me para eu lhe assinar isso”.

No que respeita, por sua vez, à prova documental junta aos autos (e além do já referido quanto à declaração assinada pela testemunha) sempre se refira como segue. As incongruências, incluindo de datas e até de numeração entre FCs, como assim também de datas e de numeração entre Rbs, não deixam de se notar.

A título de exemplo – e v. os nossos destacados na al. g) do probatório (bem como os elementos daí constantes no final da indicação das facturas de cada grupo e datas de Rbs onde aplicável) – pela sociedade D... Lda. foi passada uma FC de N.º 140 nove meses antes da FC N.º 138. Ou um Rb com o n.º 53 dois meses e pouco antes do Rb n.º 51.

As FCs da C... Lda. são cinco, de números todos seguidos, e todas elas emitidas no espaço de menos de um mês. Num valor total de € 26.366,16, assim que a obra tem início (v. também al. f) do probatório).

Ainda em conjugação com as FCs da D... Lda. - também estas de números todos seguidos apenas à excepção de um caso – e com as FCs da B... Lda., diga-se, a alegada totalidade da obra (totalidade dos custos incorridos com a obra de construção) encontrava-se paga/facturada ao fim de um ano e nove meses do início da obra. Quando a obra durou por dois e meio – três anos (v. al. f) do probatório).

No que antecede também se notando alguma desconformidade com o declarado pela testemunha no sentido de que a facturação era feita por fases, *i.e.*, à medida que iam sendo concluídas fases da construção (v. al. j) do probatório).

Nas FCs da B... consta, quanto à forma de transporte dos materiais, Vossa Viatura (“V/ Viatura”) – em todas à excepção de uma. O que é contraditório com o que a testemunha declarou - no sentido de que os materiais, fornecidos pela dita empresa, eram entregues pela mesma no local da obra. E é contraditório, também assim, com o que consta, a este mesmo respeito, na declaração (B) referida na al. k) do probatório - v. *supra*.

Em conjugação com o tudo o que antecede, e entre o mais, foi também ponderado na

apreciação da prova: as sociedades (ref. serviços de construção) já se encontrarem sem prestar contas desde o ano de 2009 e as FCs apresentadas serem de 2011, 2012 e 2013; algumas das facturas da B... terem como morada do adquirente a morada de residência do Requerente em França em conjugação com a referência, nas mesmas, “V/ Viatura”, e o demais (*supra*) contraditório a este respeito, ademais sendo que, na verdade, nada impediria que os materiais se tivessem destinado a outras obras, *inclusive* - o que não seria impossível - no país de residência do Requerente (França); a própria, reconhecida afinal, pelo Requerente, necessidade de preparação (e junção) de declarações tendo em vista comprovar a emissão das FCs e a relação das mesmas com as obras de construção no Imóvel, ademais quando resultou provado quanto a uma - a (A) *cf. supra* (correspondente às FCs de montantes mais relevantes) – ter ela sido preparada pelo Requerente que a levou, preparada portanto, ao Sr. E... (a testemunha nos autos) para que a assinasse; não sendo pois muito improvável que o mesmo tenha sucedido quanto à outra declaração, documento com uma aparência em tudo idêntica - a (B) *cf. supra*, e na qual, aliás, se lê que os materiais foram entregues pela empresa na obra e – ao invés – das respectivas FCs consta que os materiais foram transportados na Viatura do adquirente (o Requerente, que por sua vez residia em França).

Da concatenação e apreciação crítica de todos os elementos de prova carreados nos autos - e em contexto de Princípio da livre apreciação da prova pelo julgador, como é o devido também, como não poderia deixar de ser, na Jurisdição Arbitral Tributária¹⁵ - resultou também como não provado o facto *principal* em 2.2. *supra*. Sendo que o referente a emolumento de registo resultou não provado simplesmente por ausência de qualquer meio de prova carreado a respeito.

*

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹⁶), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf. art.s* 13.º do CPPT, 99.º

¹⁵ V., entre o mais, art.º 16.º, al. e) do RJAT.

¹⁶Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC¹⁷).

Não se deram como provadas ou não provadas alegações das Partes apresentadas como factos mas consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade será de aferir em face da matéria de facto considerada assente.

3. Matéria de Direito

3.1. Questões a decidir

As questões a decidir nestes autos são de facto e de Direito, e resumem-se à essencial que segue:

- A) A Liquidação é ilegal ao não ter considerado a acrescer ao valor de aquisição (VPT, de € 66.750,00) o valor de € 84.084,05, acrescido de € 250,00, - ou seja, o valor das despesas e encargos em que o Requerente alega ter incorrido?**

Tendo o Requerente alegado também, a certo passo, que a Requerida em sede de procedimento administrativo violou os Princípios do inquisitório e da verdade material (retirando daí a consequência de que a decisão da Requerida “deve ser revogada”, “por ilegal”), cuidaremos também de apreciar e decidir, caso a resposta à questão essencial acima seja negativa, se:

- B) Foram violados pela Requerida, em sede de procedimento administrativo, os Princípios do inquisitório e da verdade material?**

A ordem do conhecimento sempre será esta, sempre se diga, tendo em consideração o disposto no art.º 124.º do CPPT quanto à ordem do conhecimento dos vícios. Que quanto aos vícios conducentes à anulação (sendo que, correctamente perspectivados os vícios que vêm

¹⁷ Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles - ou para outros Diplomas quando nos referirmos à aplicabilidade no caso dos respectivos artigos - se remeter na presente Decisão).

invocados, será essa a consequência a retirar, no caso de se verificar terem ocorrido) - e não tendo sido estabelecida pelo impugnante uma ordem de subsidiariedade (assim não sucedeu) - determina que o Tribunal apreciará primeiro daqueles de cuja procedência decorra, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Como segue.¹⁸

E começando por recapitular brevemente.

O Requerente defende que a Liquidação se encontra ferida de vício de violação de lei. Defende, para retirar esta consequência, que no apuramento do ganho de mais-valias deveria ter sido considerado a acrescer ao valor de € 66.750,00 (o *valor de aquisição*, na Liquidação) o valor de € 84.084,05 (o valor das despesas e encargos que invoca serem de considerar nos termos do art.º 51.º, al. a) do CIRS). Mais € 250,00 que alega como “relativo ao registo predial”.

Defende, pois, que o *valor de aquisição* que deve ser considerado na liquidação é, ao invés, e feitas agora por nós as contas, de € 150.834,05.¹⁹ Mais os € 250,00 *cf. supra*.

Requer, com este fundamento, seja declarada a respectiva nulidade. Sendo que, sempre o diremos, a consequência do vício que invoca, a verificar-se ter ocorrido, será antes – e sem necessidade agora de maiores desenvolvimentos – a da anulabilidade. *V. art.ºs 161.º versus 163.º do CPA.*

A Requerida, de seu lado, entende que a Liquidação não padece de qualquer dos alegados

¹⁸ Por referência desde logo ao acto tributário de primeiro grau, e assente que é a competência deste Tribunal (como Tribunal Arbitral que é – e *v. art.º 2.º, n.º 1, al. a)* do RJAT em conjugação com o art.º 132.º do CPPT) também para o conhecimento da impugnação dos actos de segundo e terceiro grau, do que se retirará as devidas consequências mais adiante na Decisão.

¹⁹ (€ 66.750,00 + € 84.084,05); abstenhamo-nos aqui de apurar a correcção monetária; que, aliás, não terá deixado de ter sido também considerada na Liquidação (como se conclui do valor do rendimento global apurado – *v. factos provados, al r)*).

vícios, pelo que deve ser mantida na Ordem Jurídica, conforme razões que expõe.

Vejamos então.

Não vem questionado pelo Requerente, também se deixa desde já a nota, ser de considerar para *valor de aquisição* o valor patrimonial do Imóvel inscrito na Matriz. Como na Liquidação.²⁰

O que vem questionado por si é que a esse *valor de aquisição* (o VPT, portanto) não tenham sido acrescidas as despesas e encargos em que vem alegar ter incorrido e que entende de subsumir na previsão do art.º 51.º, al. a) do CIRS.

Avançando.

Dispõe o art.º 51.º do CIRS, na sua al. a) e no que aos autos possa relevar, assim:

“Artigo 51.º - Despesas e encargos

1. Para determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, (...);”

E pretende o Requerente serem de subsumir, aqui, dizíamos, os custos em que vem alegar ter incorrido.

Pois bem.

Reúne documentos tendo em vista fazer a prova de ter efectivamente incorrido em tais custos

²⁰ E v. o art.º 46.º, n.º 3 do CIRS, que dispõe: “O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.”

(num montante total que teria sido de € 84.084,05, mais € 250,00).

Porém, incorrido nos mesmos - como também alega, afinal - com a construção do Imóvel. Incorrido em tais custos, pois, nas Obras de Construção do Imóvel.

Assim igualmente alega, e assim resulta provado. Alega-o seja quando nos articulados refere expressamente tratar-se de custos nas obras de construção, seja quando aí também refere não haver dúvidas de que as obras de construção ocorreram pois que de um prédio rústico se passou a um prédio urbano, ou quando conclui que os custos foram comprovados e que se provou também que foram efectivamente incorridos nas obras de construção do Imóvel. E assim (tratarem-se os custos de que se fala de custos de construção) resulta provado – *cfr.*, entre o mais, al.s d), e) e f) do probatório.

Ou seja, os custos de que se trata, os custos a que o Requerente se refere - e independentemente da prova dos mesmos e sua quantificação - são, afinal, custos na construção do Imóvel.²¹

Atentemos.

Arrogando-se o Requerente um direito, a serem contabilizadas certas despesas no cálculo do ganho de mais-valias (que assim resultaria menor) que obteve com a alienação do Imóvel, caberá ao mesmo fazer a sua prova. Sob pena de, não o fazendo, e permanecendo-se num *non liquet* quanto à verificação e/ou quantificação dos mesmos, haver que decidir-se contra si – por aplicação, como devido, das regras da distribuição do ónus da prova. *Cfr.* art.º 74.º, n.º 1 da LGT, que estabelece:

“Artigo 74.º - Ónus da prova

1. O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou

²¹ É certo que o Requerente usa a expressão “obras de valorização” numa (única) ocasião – no artigo 28.º do PPA. O que, perante tudo o mais que fica percorrido, apenas se poderá interpretar não ter sido com intenção de precisão conceptual (como aliás por vezes se vê suceder em contexto de apuramento para efeitos do art.º 51.º do CIRS).

dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

Acresce que numa situação como a dos autos, em que não chegou a haver uma Declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte não operou sequer uma qualquer presunção de veracidade de uma possível Declaração do mesmo²². Cabe-lhe assim, logo à partida e sem beneficiar de qualquer presunção que o pudesse favorecer nessa tarefa, a prova dos factos que alega.

E é o que vem procurar fazer nos autos.

Porém, sem sucesso. Como resulta já do probatório e em especial do que ali resultou não provado (2.2. *supra*).

Ou seja, o Requerente não logrou provar a ocorrência das despesas que alega ter suportado. O facto cuja prova reverteria - eventualmente (e aqui voltaremos já de seguida) - a favor da pretensão que vem submeter a este Tribunal não resultou provado, não o tendo o Requerente também logrado fazer. O Requerente não logrou fazer a prova do facto constitutivo do direito que vem pretender fazer valer nestes autos – o direito a fazer acrescer ao *valor de aquisição* do Imóvel, para efeitos de apuramento de ganho de mais-valias e assim também de apuramento do valor tributável em Mais-Valias, as despesas em que invoca ter incorrido.

Dispõe o art.º 74.º, n.º 1 da LGT, como já *supra*, que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.²³ Não tendo resultado provado o facto constitutivo do direito que o Requerente invoca, tal há que ser valorado contra si, por aplicação das regras do ónus da prova. Há que desconsiderá-lo e dá-lo por não provado. Como se fez.

E, assim, assiste razão à Requerida quer quando emite a Liquidação oficiosa, quer quando em

²² *Cfr.* art.º 75.º, n.º 1 da LGT

²³ V. também art.º 342.º, n.º 1 do CC e 414o.º do CPC.

sede de procedimento de RG (e, depois, de RH) decide manter a Liquidação na Ordem Jurídica. Com efeito, e como também este Tribunal concluiu, não resultou provada a efectividade dos custos invocados, a relação entre as facturas de materiais apresentadas e o Imóvel, e/ou a correspondência na realidade dos factos das alegadas despesas em prestações de serviços no Imóvel (*rectius*, na construção do Imóvel). Como também assim nada resulta provado quanto a uma invocada despesa de registo. Tudo *cf.* probatório *supra*. Pelo que não estão reunidas condições para aplicação do art.º 51.º, al. a) do CIRS, como a Requerida (em RG e RH) também refere (*cf.* probatório, *supra*).

Mas mais.

Os custos de que se trata, os custos a que o Requerente se refere - já dizíamos atrás - são, afinal, custos na construção do Imóvel. Que não encargos com a sua valorização - que não “encargos com a valorização dos bens”, *cf.* al. a) do art.º 51.º - num momento que sempre seria posterior. Como bem se compreende. Pois que valorização do Imóvel apenas ocorreria uma vez o mesmo existindo. Valorização do existente, pois, é aquilo de que se trata - e que poderá ser subsumido - na al. a) do art.º 51.º do CIRS, primeira parte. (Quanto à segunda parte desta al. a) - despesas de aquisição e alienação - nada mais se acrescentará, desde logo a invocada despesa “relativa ao registo” não vem sequer tentativamente provada).

Ora, resulta provado que o Imóvel não existia antes das faladas obras. Existia um terreno para construção. As obras foram Obras de Construção - findas as quais passou a existir o edifício - o qual foi então inscrito na Matriz Predial Urbana, em Setembro de 2015 (*v. supra* factos provados). Se dúvidas houvesse, *v.* também art.º 2.º, al. b) do RJUE.²⁴

E, aqui chegados, convoquemos os art.ºs 38.º e 39.º do CIMI. Dispõe o primeiro, sob a epígrafe “Determinação do valor patrimonial tributário”, no seu n.º 1, assim: “A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, (...) resulta da seguinte expressão: $Vt = Vc \times (...)$ ”. Dispondo, por sua vez, o art.º 39.º, assim: “1. O valor base dos

²⁴ São obras de construção as obras de criação de novas edificações, como aí se lê.

prédios edificados (*Vc*) corresponde ao valor médio de construção, (...) adicionado do (...)” e “2. O valor médio de construção é determinado tendo em conta, nomeadamente, os encargos directos e indirectos suportados na construção do edifício, tais como os relativos a materiais, mão-de-obra, (...)”.

Ora, como bem se compreende, quando o Requerente procedeu à inscrição do edifício na Matriz e o mesmo foi submetido a avaliação para efeitos de apuramento do VPT – o VPT que, depois, foi considerado na Liquidação como sendo o *valor de aquisição* para efeitos de cômputo de ganho de mais-valias – foram já consideradas as despesas incorridas na Obra de Construção do Imóvel.

Sem mais delongas, aquilo que o Requerente através do que peticiona nos autos alcançaria - fosse esse o caso, *i.e.*, fora o PPA procedente (que não é, como já resulta do que antecede) - seria afinal, ser considerada “dentro” *valor de aquisição* uma *duplicação* (não se pretendendo aqui a expressão no rigor do montante em dobro, ou sequer aqui se aceitando as despesas invocadas estarem em conformidade com a real despesa das obras de construção) do montante de Obras de Construção. A consideração, por duas vezes, das despesas com a construção do Imóvel – aquando do apurar do que seja o *valor de aquisição* para efeitos de cálculo de Mais-Valias na transmissão onerosa do Imóvel. Uma primeira vez quando foi apurado o VPT (em 2015). E uma segunda vez que seria agora, ao abrigo do art.º 51.º, al. a) do CIRS.

Dito isto, e sem necessidade de maiores desenvolvimentos, por tudo, estamos em condições de responder à **Questão A**) (*v. supra*, p. 22):

Não. Não se verifica o vício de violação de lei invocado pelo Requerente, por erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, ao a Requerida liquidar como liquidou e bem assim ao manter a Liquidação como manteve. Tendo a norma invocada – o art.º 51.º, al. a) do CIRS – sido devidamente interpretada e aplicada no caso. As alegadas despesas não poderiam – desde logo por não provadas – acrescer ao *valor de aquisição*, como pretendido pelo Requerente.

E sem prejuízo do mais que ficou percorrido relativamente às despesas invocadas como de

materiais e obras com referência ao/no Imóvel. *I.e.*, ainda que tivessem ficado provadas (o que não foi o caso) nunca as mesmas - enquanto despesas com a Obra de Construção²⁵ que sempre seriam – poderiam considerar-se a acrescer ao *valor de aquisição* VPT do Imóvel.

*

Vejam os agora, ainda, se em sede de RG a Requerida incorreu em vício procedimental ao ter decidido não aceitar a produção de prova testemunhal. A Requerida expôs aí (*v. factos* provados), exteriorizou, no procedimento, o porquê da decisão de não ouvir as testemunhas que o Requerente em audiência prévia solicitou fossem ouvidas. E bem. Com efeito, e como ali também a mesma refere, nos termos do art.º 69.º do CPPT entre as regras fundamentais do procedimento de RG encontra-se a da limitação dos meios probatórios à forma documental e elementos oficiais. Ainda que sem prejuízo da possibilidade de serem ordenadas diligências complementares – manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material. Ora, tratando-se da questão da prova das alegadas despesas, que sempre requererá prova documental, e como era já evidenciado com a documentação que estava então a ser facultada pelo Requerente – aqueles últimos meios, complementares, não se revelavam manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material.

Face ao exposto, não ocorre qualquer violação, legal ou constitucional, dos invocados Princípios do inquisitório e da verdade material.

Não resulta ferida de ilegalidade, assim, também por aqui, a Liquidação.

*

Antecipando a decisão, conclui-se que a Liquidação não padece de qualquer vício de violação de lei invocado pelo Requerente.

*

4. Decisão

²⁵ *Cfr. supra*, e mais uma vez *v. art.º 2.º do RJUE* “(...) b) *Obras de construção*, as obras de criação de novas edificações”;

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o PPA, e assim:

- a) Absolver a Requerida da instância quanto ao pedido de extinção de processo executivo;
- b) Absolver a Requerida de todos os demais pedidos, mantendo-se a Liquidação na Ordem Jurídica com as legais consequências.

5. Valor do processo

Apesar de não indicado a final no PPA o valor do processo, o valor económico do pedido que o Requerente indicou aquando da submissão do mesmo para efeitos de pagamento de taxa arbitral inicial foi o de € 11.426,16²⁶ - *cf.* SGP do CAAD.

Assim, e nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 10.º, n.º 1, al. e) do RJAT, 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **11.426,16**.

6. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo do Requerente.

Lisboa, 8 de Agosto de 2022

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)

²⁶ E *v.*, a respeito, art.º 4.º, n.º 1, primeira parte, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.